

NS

GERECHTSHOF AMSTERDAM
Derde Meervoudige Belastingkamer.

1. Het geding.

Op 28 februari 1984 is ter griffie van het Gerechtshof ingekomen een beroepschrift met bijlagen van X te Z, (belanghebbende), ingediend door W te Y, (gemachtigde), gericht tegen de door de inspecteur der directe belastingen te V met dagtekening 31 december 1983 aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag met verhoging in de inkomstenbelasting voor het jaar 1978 en het daarbij genomen besluit de toegepaste verhoging niet kwijt te schelden.

Tot de stukken behoren voorts:

- het verzoogschrift met bijlagen van de inspecteur, waaronder de vermogensvergelijking over de jaren 1977 tot en met 1980 betreffende de door belanghebbende geëxploiteerde restaurants;
- de ter zitting van 16 januari 1985 door de gemachtigde overgelegde brieven d.d. 31 oktober 1983 van hem aan de inspecteur en aan de inspecteur der omzetbelasting te U; bij laatstgenoemde brief is gevoegd een berekening van brutowinstpercentages naar de situatie in 1980;
- een ter zitting van 16 januari 1985 door de inspecteur overgelegd overzicht van de berekening der winstcorrecties inzake het restaurant A voor de jaren 1977 en 1978;
- de brief d.d. 28 januari 1985 met bijlagen van de inspecteur aan het Hof; tot de bijlagen behoort een herziene vermogensvergelijking;
- de brief d.d. 13 februari 1985 met bijlagen van de gemachtigde aan het Hof;
- de ter zitting van 6 maart 1985 door de inspecteur voorgedragen en in afschrift overgelegde pleitnota;
- de ter zitting van 3 april 1985 door de gemachtigde voorgedragen en in afschrift overgelegde pleitnota met bijlage;
- de ter zitting van 3 april 1985 door de inspecteur voorgedragen en in afschrift

overgelegde pleitnota.

Van alle voormelde stukken geldt de inhoud voorzover nodig als hier opgenomen. De wederpartij is in de gelegenheid gesteld van de overgelegde stukken kennis te nemen en zich erover uit te laten. De zittingen hebben alle plaatsgevonden in raadkamer van de derde meervoudige belastingkamer. Aan het slot van de zitting op 16 januari 1985 is de mondelinge behandeling verdaagd teneinde de inspecteur de gelegenheid te bieden de volgende vragen schriftelijk te beantwoorden en de gemachtigde gelegenheid te geven tot een reactie:

- in welke periodes zijn inkopen niet geboekt;
- hoe zijn de gekozen brutowinstmarges te verdedigen, mede gelet op de eerdergenoemde brief d.d. 31 oktober 1983 met bijlage van de gemachtigde aan de inspecteur der omzetbelasting;
- hoe is de vermogensvergelijking tot stand gekomen, mede in aanmerking genomen de opmerkingen van de gemachtigde ter zitting.

Aan het slot van de zitting op 6 maart 1985 is de mondelinge behandeling verdaagd teneinde de gemachtigde in de gelegenheid te stellen tot een schriftelijke reactie op de pleitnota van de inspecteur.

Ter zittingen van 16 januari, 6 maart en 3 april 1985 zijn gehoord de gemachtigde van belanghebbende en de inspecteur, mw. Mr. B.

De bestreden navorderingsaanslag is vastgesteld naar een belastbaar inkomen van f 334.585,-- en een belastingvrije som van f 5.570,--. Bij de primitieve aanslag was het belastbaar inkomen vastgesteld op f 101.459,--.

De navorderingsaanslag is opgelegd met 100% verhoging, van welke verhoging geen kwijtschelding is verleend.

Belanghebbende is daarna tijdig in beroep gekomen aanvoerende dat de navorderingsaanslag dient te worden vernietigd.

De inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag en van het besluit van de opgelegde verhoging geen kwijtschelding te verlenen.

2. De feiten en het geschil.

Belanghebbende, geboren in 1948 en ongehuwd, exploiteerde gedurende het gehele jaar 1978 restaurant A, a-straat 1 te T. Behalve A exploiteerde belanghebbende in de periode 1977 tot en met 1980 de restaurants

- C, b-straat 1 te S, tot 7 juli 1977,
- D, c-straat 1 te R, tot 6 juli 1977,
- E, d-straat 1 te Q van 1 juni 1979 tot 4 december 1980,
- F, e-straat 1 te P, vanaf 1 april 1979, welk bedrijf werd verhuurd en
- G, f-straat 1, te O, van 22 april 1980 tot 14 oktober 1981.

Over de genoemde periode werd een boekenonderzoek ingesteld, naar aanleiding waarvan navorderingsaanslagen over de jaren 1977 en 1978 werden opgelegd.

Bij de navorderingsaanslag over het onderhavige jaar zijn de volgende correcties toegepast door de inspecteur:

	<u>1978</u>
Oorspronkelijk vastgesteld	f 101.459,--
1. privé-gebruik auto	f 1.800,--
2. privé-gebruik goederen	f 3.000,--
3. hogere winst A	f 235.262,--
4. algemene winstaf trek	-/- f 7.202,--
5. bijzondere winstaf trek	<u>f 266,--</u>
	f 334.585,--

De toegepaste verhoging is niet geheel of gedeeltelijk kwijtgescholden.

Naar de mening van belanghebbende dient de navorderingsaanslag te worden vernietigd.

3. De standpunten van partijen.

3.1. Hiervoor wordt verwezen naar de stukken van het geding en hetgeen onder 4 dienaangaande is vermeld.

3.2. De gemachtigde heeft ter zitting van 16 januari 1985 nog het volgende gesteld:

3.2.1. Ik kan bewijzen dat de uitkering H in 1977 per kas is ontvangen.

3.2.2. Met betrekking tot het gestelde in het verzoekschrift, blz. 3, ad b: Wij dachten - achteraf ten onrechte - dat de nota's van de verkopen op rekening verantwoord waren in de dag-ontvangsten die werden geboekt vanaf de restaurantbonnen en dat deze nota's dus al in de omzet waren begrepen. Daarom werden ze geboekt onder kruisposten en niet begrepen in de omzet. Het gaat om betrekkelijk kleine bedragen, circa f 5.000,-- per jaar.

3.2.3. Van een echte kasadministratie was geen sprake. Wel werd aantekening van de ontvangsten gehouden: de genummerde dubbels van de restaurantbonnen werden geteld; nummercontrole vond niet plaats. De uitgaven werden één maal per maand geboekt.

4. De beoordeling van het geschil.

4.1. Correctie 1. Door de inspecteur is uiteindelijk niet of onvoldoende weersproken gesteld dat slechts de autokostenfictie is toegepast. Deze correctie is derhalve juist.

4.2. Belanghebbendes gemachtigde heeft ter zitting ontkend dat het eigen gebruik goederen in overleg op f 5.000,-- is gesteld. Nu de inspecteur correctie 2 niet verder heeft toegelicht dient deze als onbewezen te vervallen.

4.3. De inspecteur heeft de winstcorrectie gebaseerd op vier argumenten: een ondeugdelijke boekhouding, een niet sluitende vermogensvergelijking, te lage brutowinstpercentages en niet geboekte inkopen.

4.4. De inspecteur heeft gesteld dat de boekhouding onvoldoende betrouwbaar is. Belanghebbende heeft ter zitting medegedeeld dat de omzet wordt bepaald aan de hand van genummerde duplicaat-restaurantbonnen doch dat geen nummercontrole plaats vindt.

Zo kon het gebeuren dat op rekening verkochte maaltijden niet werden geboekt,

omdat de boekhouder er ten onrechte van uitging dat de betreffende restaurantbonnen reeds in de omzet waren begrepen. Voorts werden de uitgaven slechts één maal per maand geboekt. Van een kasadministratie waarop kascontrole kan worden toegepast is derhalve geen sprake. Onder deze omstandigheden kan de boekhouding niet als een doorslaggevend bewijsmiddel worden aanvaard.

Dit neemt echter niet weg dat de bewijslast betreffende genoten meer ontvangsten in beginsel op de inspecteur blijft rusten. Dit klemmt te meer nu het een navorderingsaanslag betreft.

4.5. In het verzoekschrift heeft de inspecteur gesteld dat omzet onder kruisposten is geboekt en niet aangegeven.

Belanghebbende heeft daarover ter zitting medegedeeld - zoals reeds vermeld onder 3.2.2. - dat het omzet op rekening betrof tot een bedrag van circa f 5.000,- per jaar waarvan hij had aangenomen dat deze reeds in de restaurantbonnen was begrepen. Het Hof begrijpt hieruit dat per jaar tenminste f 5.000,- aan ontvangsten niet is verantwoord en derhalve terecht nagevorderd. De inspecteur heeft niet vermeld welk bedrag volgens hem niet was geboekt.

4.6. De door de inspecteur uiteindelijk bij brief van 28 januari 1985 geproduceerde herziene vermogensvergelijking resulteert in een voor onbenoemde privé-uitgaven beschikbaar privé van f 127.450,-. Belanghebbende heeft gesteld dat in de post op blz. 1 "Niet in de administratie verwerkte schulden", gespecificeerd in de brief van de inspecteur van 28 januari 1985, blz. 2 onderaan, in elk geval ten onrechte is begrepen de schuld aan I ad f 45.000,-, daar deze al in een balanspost zou zijn begrepen.

Nu belanghebbende dit al in zijn brief van 13 februari 1985 heeft gesteld en nader bij pleitnota met bijlage van 3 april 1985 - welke voor de zitting tijdig aan de inspecteur is toegezonden - nader heeft geadstrueerd, komt hetgeen de gemachtigde dienaangaande heeft gesteld voldoende aannemelijk voor. Het Hof neemt derhalve aan dat het voor onbenoemd privé beschikbare bedrag over 1978 overeenkomstig het standpunt van belanghebbende rond f 117.000,- bedroeg en ruim voldoende was om van te kunnen leven. De vermogensvergelijking kan derhalve niet worden gebezigd als bewijs voor de toegepaste ontvangstencorrectie.

4.7. De brutowinst volgens de aangifte bedroeg blijkens bijlage II bij het vertoogschrift voor 1978 146% van de inkoop.

De inspecteur heeft in het vertoogschrift gesteld dat deze percentages niet overeenstemmen met de percentages die uit de administratie volgen. Deze bedragen volgens het vertoogschrift voor dranken 171 tot 527 en voor de keuken 190 tot 300, soepen zelfs 600 tot 800.

In het vertoogschrift verdedigt de inspecteur blijkbaar in hoofdzaak op deze grond de bij de navorderingsaanslag toegepaste winst-correcties van f 235.262,--.

Ter zitting van 16 januari 1985 heeft de inspecteur desgevraagd alsnog een berekening van deze correcties overgelegd waaruit blijkt dat voor 1978 is uitgegaan van

- meer inkopen f 30.000,--
- brutowinst op dranken 250%
- brutowinst op keuken 200%.

Belanghebbendes gemachtigde heeft bij die zitting een reeds op 31 oktober 1983 aan de inspecteur toegezonden analyse van de brutowinstpercentages overgelegd naar de situatie in 1980. Hierin wordt geconcludeerd tot een brutowinst dranken van 225% en keuken van gemiddeld 129% van de inkoop.

In bijlagen VIII, IX en XI bij de brief van 28 januari 1985 aan het Hof geeft de inspecteur een nadere toelichting op de door hem toegepaste percentages. De in bijlage VIII genoemde voor 1978 geldende verkoopprijzen heeft de gemachtigde in zoverre bestreden dat deze heeft opgemerkt dat dit prijzen inclusief BTW waren. Verder heeft deze in zijn brief aan het Hof van 13 februari 1985 de gehanteerde inkoopprijzen betwist stellende dat de cijfers van de inspecteur niet kloppen met de werkelijkheid.

Nu de inspecteur verzuimd heeft exact aan te geven, voor zover nodig onder overlegging van bewijsstukken, aan welke gegevens deze betwiste berekeningen zijn ontleend komt aan de berekeningen van de inspecteur onvoldoende overtuigingskracht toe.

Evenmin is gesteld en aannemelijk gemaakt welke marges voor een onderneming als de onderhavige gebruikelijk zijn. Tenslotte is onvoldoende ingegaan op de stelling

van de gemachtigde dat de aard van het restaurant in verband met grotere hoeveelheden tot lagere marges dan gebruikelijk leidt.

4.8.1. Tenslotte heeft de inspecteur gesteld dat volgens de boekhouding in bepaalde maanden inkopen van bepaalde grondstoffen ontbraken of een onverklaarbaar patroon vertoonden en dat belanghebbendes gemachtigde desgevraagd deze verschillen niet heeft toegelicht. Nu de gemachtigde in alle toonaarden heeft ontkend dat onvoldoende informatie is verstrekt en juist de belastingdienst beticht van onvoldoende bereidheid tot communiceren, is het aan de inspecteur te bewijzen dat gevraagde inlichtingen niet zijn verstrekt, bv. door overlegging van een kopie van een brief waarbij de gewraakte gegevens zijn medegedeeld en gelegenheid is geboden deze op te helderen. Nu zulks niet is gebeurd ziet het Hof geen aanleiding de inspecteur te ontheffen van de bewijslast.

4.8.2. De kwestie van de vleesinkopen betrof 1980. Belanghebbende heeft dienaangaande een aanvaardbare verklaring gegeven.

4.8.3. Resteert de inkoop van groenten.

In het verzoekschrift heeft de inspecteur slechts gesteld: "geen inkoop groenten in verschillende maanden".

In zijn brief van 28 januari 1985 heeft de inspecteur op blz. 3 en 4 gesteld dat in 1978 de groenten-inkoop volgens de boekhouding f 1.500,-- tot f 1.800,-- per maand bedroeg en dat deze in juni 1977 f 2.190,-- beliep. Voorts dat over mei 1979 in totaal f 5.326,-- aan groenten werd ingekocht en dat in 1980 bij een omzet van f 69.000,-- per maand f 1.600,-- aan groenten werd ingekocht. De inspecteur vermeldt deze gegevens ter toelichting van zijn stelling dat in 1978 bepaalde inkopen niet zijn geboekt. Belanghebbende heeft genoemde stellingen over de geboekte omvang van de groenten-inkoop als zodanig niet bestreden doch onder meer aangevoerd dat in mei 1979 de voorraad van de groenteman, die liquideerde, is overgenomen, wat de inspecteur weer heeft bestreden.

Naar het oordeel van het Hof heeft de gemachtigde gelet op hetgeen partijen dienaangaande over en weer hebben aangevoerd, geen aannemelijke verklaring voor dit onregelmatige patroon van de groenten-inkopen over de jaren 1977-1980 gegeven. Zo heeft de gemachtigde geenszins aannemelijk gemaakt dat de inkoop

over mei 1979 samenhang met de liquidatie van het bedrijf van de groenteman, nog daargelaten dat voor een veelal bederfelijk product als groenten niet zonder meer duidelijk is dat een dergelijke inkoop tot een piek in de inkopen moet leiden.

Uit dit vaststaande onregelmatige patroon van de groenten-inkopen put het Hof het vermoeden dat in 1978 een zeker bedrag aan groenten-inkopen niet is verantwoord. Dit vermoeden is niet weerlegd.

4.9. Het voorgaande overziende komt het Hof tot de conclusie dat de boekhouding gebreken vertoont, dat vaststaat dat in 1978 circa f 5.000,-- per jaar aan omzet niet is verantwoord, dat in 1978 een zeker bedrag aan groenten-inkopen niet is verantwoord, dat belanghebbendes winstmarges laag zijn doch dat de inspecteur niet heeft bewezen dat zij te laag zijn en dat de vermogensvergelijking een ruim privé toestaat. Gelet op een en ander acht het Hof onaannemelijk dat belanghebbende winst heeft verzwegen in de orde van grootte die door de inspecteur is gesteld. Anderzijds acht het Hof evenmin aannemelijk dat de aangiften geheel correct zijn. Gesteld voor de taak de meerdere winst te schatten stelt het Hof deze in goede justitie op f 25.000,--.

Het belastbare inkomen dient dan als volgt te worden berekend:

	<u>1978</u>
Vastgesteld	f 101.459,--
privé-gebruik auto	f 1.800,--
privé-gebruik goederen	-
uitkering H	-
meer winst	f 25.000,--
algemene winstaf trek (3%)	-/- f 805,--
bijzondere winstaf trek	<u>f 266,--</u>
	f 127.720,--

4.10. De aanslag over 1978 dient te worden verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 127.720,--.

4.11. Niet is aannemelijk gemaakt dat het niet aan belanghebbendes opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De verhoging is mitsdien terecht toegepast.

4.12. De inspecteur heeft besloten geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen. Gelet op par. 10, lid 2, Leidraad administratieve boeten zou de inspecteur bij de beslissing van het Hof de verhoging hebben gesteld op 50% voor wat betreft de winstcorrectie en - gelet op lid 1 - op 25% voor de overige correcties.

5. De beslissing.

Het Hof vermindert de navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f 127.720,-- met behoud van de overige elementen van de aanslag, vernietigt het kwijtscheldingsbesluit en besluit de toegepaste verhoging van 100% kwijt te schelden tot op 50% van de meer verschuldigde belasting over f 25.000,-- en tot op 25% over het restant van het nagevorderde inkomen.

Aldus gedaan op verzoek van belanghebbende ter vervanging van de mondelinge uitspraak van 10 april 1985 in raadkamer van 21 augustus 1985 door Mr. Smit, voorzitter, Mrs. Bijnen en Rensema, leden, in tegenwoordigheid van Mr. Pechler als griffier.

Bij ontstentenis van de voorzitter en de oudste raadsheer getekend door de jongste raadsheer.

Pechler

Rensema

AANGETEKEND VERZONDEN

21 AUG. 1985

AAN PARTIJEN.